

裁決評釈

従業員及び常務取締役が行った売上除外に係る法人税の更正処分等について、横領損失と損害賠償請求権に係る収益は同一事業年度に計上すべきであるとした事例

国税不服審判所平成 23 年 2 月 8 日裁決（裁決事例集 82 号）

金沢国税不服審判所長
岸野悦朗

SUMMARY

不法行為等による損害賠償請求権の発生に伴う益金計上時期に関する実務上の処理については法人税基本通達 2-1-43 において定められているところであるが、従業員の横領等による損害賠償請求権の発生に関しては上記通達の適用の有無が明確でなく、これまで異時両建說的考え方と同時両建說的考え方の 2 つの考え方があるところ、判例、学説の見解が分かれている状況にある。

本稿は、従業員等の横領による損害賠償請求権の発生に関する公表裁決（<http://www.kfs.nta.go.jp/service/JP/82/09/index.html>）を取り上げ、不法行為に基づく損失と損害賠償請求権との基本的な考え方についてこれまでの判例等を分析した上で、損失の発生時期と発覚時期の相違に伴う損害賠償請求権発生益の計上時期について、会計学的視点、法律的視点、実務上の問題点等を踏まえつつ、同裁決の妥当性を検討するものである。（平成 25 年 8 月 30 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

1 事案の概要	210
2 裁決のポイント	210
3 裁決の要旨	210
4 評釈	211
(1) 不法行為に基づく損失と損害賠償請求権とのこれまでの考え方	211
(2) 部内職員の不正行為における法人税基本通達 2-1-43 の射程範囲	213
(3) 損失の発生時期と発覚時期の相違に伴う損害賠償請求権発生益の計上時期	213

1 事案の概要

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が請求人の役員及び従業員が過去の事業年度において売上代金を不正に横領したことによる損害額を過年分に遡って損失計上したことについて、原処分庁が不正行為による損失の発生したときに同時に損害賠償請求権が発生・確定しているとして更正処分等を行ったのに対し、請求人が不正行為時点では損失が発生している一方、損害賠償請求権は従業員が不法行為について自認し、具体的に確定した時点で収益計上すべきであるとして当該処分の取消しを求めた事案である。

2 裁決のポイント

不法行為等による損害賠償請求権の発生に伴う益金計上時期に関する考え方については、これまでおおむね異時両建説と同時両建説の両説があり（注）判例、学説等も見解が分かれているところであるが、本裁決は同時両建説の立場に立って裁決されたものである。

（注）異時両建説 損害についてはその損害を受けた時点で損金の額に計上するが、損害賠償請求権についてはその支払を受けることが確定した時点で益金の額に計上するとの考え方

同時両建説 他の者の行為によって損害を受けた時点で自動的に民事上の損害賠償請求権を

取得することになるのであるから、当該損害に係る損金の額の計上と同時にこれに対応して損害賠償請求権に係る収益の額を計上すべきであるとする考え方⁽¹⁾

3 裁決の要旨

不法行為による損害賠償請求権については、不法行為による損失の発生と損害賠償請求権の発生、確定はいわば表裏の関係にあり、通常、損失が発生したときには、損害賠償請求権も発生確定しているから、原則として、これを同時に損金と益金とに計上すべきといふべきである。

もっとも、例えば加害者を知ることが困難であるとか、権利内容を把握することが困難なため、直ちには権利行使を期待することができないような場合には、損害賠償請求権は法的には発生しているものの、いまだ権利実現の可能性を客観的に認識することができるかといえないから、当該事業年度の益金に計上すべきといえない場合もあり得るところであるが、この判断は、税負担の公平や法的安定性の観点からして客観的にされるべきものであるから、通常人を基準にして、損害賠償請求権の存在・内容等を把握し得ず、権利行使が期待できないといえるような客観的状况にあったかどうかという観点から判断していくべきである。

請求人は、従業員と役員との主張に食い違いがあり、求償内容が個別具体的に確定しないことから、損害賠償請求権を権利行使できない状況にある旨主張するが、請求人の経営に参画する常務取締役が本件不正行為の事実を把握していたのであるから、通常人を基準とすると、請求人において、本件損害賠償請求権の存在、内容等を把握し得ず、権利行使を期待できないといえるような客観的状況にあったということではできず、また、本件不正行為が当該従業員と当該役員との共同行為というのであれば、共同不法行為者が連帯責任を負う以上、両者の負担割合が具体的に確定しなくても両者に損害の全額を請求できるのであって、両者間の求償内容の確定の困難性が上記判断を左右するものではない。

4 評釈

(1) 不法行為に基づく損失と損害賠償請求権とのこれまでの考え方

一般的に不法行為により法人が損害を被った場合には、不法行為者は被害者に対してこれによって生じた損害を賠償することとされており（民法 709 条）税務上、被害者である法人側からすれば、損失として損金が計上される一方、民法 709 条による加害者に対する損害賠償請求権の発生に伴い当該金額を益金として計上することとなる。この損害賠償請求権の益金発生の特典についてはこれまで判例・学説上、同時両建説と異時両建説の 2 つの考え方があり、今日においても議論されているところである⁽²⁾。

前者である同時両建説のリーディングケースとしては、会社の役員が架空経費を計上し、その資金を横領した事件について「犯罪行為のために被った損害の賠償請求権でもその法人の有する通常の金銭債権と特に異なる取扱いをなすべき理由はないから、横領行為のために被った損害額を損金に計上するとともに右損害賠償請求権を益金に計上したうえ、

それが債務者の無資力その他の事由によってその実現不能が明白となったときにおいて損金となすべき原判示は、・・・犯罪行為に基づき法人に損害賠償請求権の取得が認められる以上、その経理上の処理方法として十分首肯しうるものといわなければならない。・・・本件についてみるに・・・いまだその係争事業年度の間において同人に対する損害賠償請求権の全部または一部の実現不能が明らかになったと認めるに足りるものではない」と判示し、本件において損害賠償請求権の実現不能が明白でないとして損害額の損金計上を否認している⁽³⁾。

一方、上記判例とは事実関係を異にするものの、第三者との土地売買契約の履行に際し、交付した手付金が第三者である買主の詐欺により詐取された事例について「法人税法は、期間損益決定のための原則として、発生主義のうち権利確定主義をとり、・・・その権利の発生ないし義務の確定については、権利、義務の発生からその満足ないし履行済に至るまで、種々の時点をもって考えることができ、・・・帰するところ、権利の発生、義務の確定が具体的となり、かつ、それが社会通念に照らして明確であるとされれば足り、これをもって十分であると解すべきである。・・・所得金額を計算するにあたり、同一原因により収益と損失が発生しその両者の額が互いに時を隔てることなく確定するような場合に、便宜上右両者の額を相殺勘定して残額につき単に収益若しくは損失として計上することは実務上許されるとしても、益金、損金のそれぞれ項目につき金額を明らかにして計上すべきものとしている制度本来の趣旨からすれば、収益及び損失はそれが同一原因によって生ずるものであっても、各個独立に確定すべきことを原則とし、したがって、両者互に他方の確定を待たなければ当該事業年度における確定をさまたげるという関係に立つものではないと解するのが相当である。・・・本件係

争事業年度において、K企業ら（加害者）はいずれも無資産、無資力であるというのであって、当時同人らに対する損害賠償請求権の全部又は一部の実現が可能であり、又は可能であることを推測するに足りる事実の存在を窺うことはできない」と判示し、損失事業年度での損金計上を認め、異時両建説に立つ判例も見受けられる⁽⁴⁾。

同時両建説については、

イ 民法上、その行為によって損害を受けた時点で自動的に民事上の損害賠償請求権を取得することになるといった法律的な視点
 ロ 損害の発生と損害賠償請求権の取得は紐付きの見合関係にある収益と損失の関係であり、「費用収益対応の原則」により、両者を客体対応させるべきといった会計学的な視点

等理論的な整合性を建前とする見方がその背景にあると考えられる。

これに対して、異時両建説は、たとえ民法上、損害賠償請求権が発生したとしてもそれは飽くまで観念的、抽象的なものであって、現実的には、

イ この種の事件にあっては、そもそも相手方に損害賠償請求権があるかについて当事者間で争う場合が少なくない

ロ 仮に相手方に損害賠償責任のあることが明確であるとしても、具体的にいかなる金額の賠償を受け得るかについては、さらに当事者間の合意又は裁判の結果等を待たなければ確定しないのが普通である

ハ 仮に損害賠償金の支払を受けること及びその額について当事者間で合意があったとしても、相手方の支払能力などからみて、果たして実際にその支払を受けることができるかどうかについて問題のある場合が少なくない

等の理由から「費用収益対応の原則」を適用し、損失と同時期に損害賠償請求権の発生を形式的に認定するのは実情に合わないといっ

た経済的な見方を重視する考え方である⁽⁵⁾。

これまでの学説においては両説それぞれ対立しているが、私見としては、以下のように考える。すなわち、原則としては同時両建説のごとく、損害の発生に伴い、損害賠償請求権が発生するのであり、同時処理となる。ただし、当該事業年度末までに損失は確定しているものの、損害賠償請求権の存在又は金額の未確定である状況においては、権利確定主義の観点から収益が実現されたとはいえず、その段階では益金としては計上できず確定した事業年度で益金計上する。また、当該事業年度末までに損害賠償請求権の存在及び金額が確定しているものの、加害者が行方不明又は無資力の場合等により損害賠償請求権の回収が困難な場合においては、一旦損害賠償請求権は発生したものの同額が貸倒損失として計上されることになる。この場合、結果的には損失のみ先に計上されることとなるが、後日加害者の資力が回復するとともに損害賠償請求権者が具体的な金額等につき判決等の確定により債務名義を取得することで当該債権を回収することが期待できる状況になるか若しくは実際に回収した時点で益金計上する（この場合の益金は償却債権取立益と同様な性格のものとなる。）

このように考えれば、上記の見解では同時両建処理を原則としつつも、仮に加害者が無資力であった場合においては、損失計上（貸倒損失）を認める理論構成とされており、また、の事例における、「・・・収益及び損失はそれが同一原因によって生ずるものであっても、各個独立に確定すべきことを原則とし・・・」の判示については、不法行為に基づく損失によりそれに伴う損害賠償請求権はその段階で確定したものの、事業年度末時点で加害者の無資力等の理由で一旦貸倒れといった別の損失が発生し（この段階では損害賠償請求権は法的には発生しているものの経済的にみて資産性はない状態である。）後日

において加害者の資力が回復するとともに損害賠償金額が具体的に確定し、債権回収が期待できるか又は実際に債権を回収した段階（この段階では潜在化していた損害賠償請求権が実行可能か若しくは実行され経済的に見て資産性が回復した状態である。）で回収等による利益が発生したと解釈できないわけではなく、そのような解釈に立つならば、の見解によってもに係る上記解釈によっても仮に同一の事実関係であったとすれば基本的には同じ結論となると思われる。

(2) 部内職員の不正行為における法人税基本通達 2-1-43 の射程範囲

ところで、不法行為に基づく損害賠償請求権の発生に関する実務上の取扱いは、の判決を契機に昭和 55 年 5 月に法人税基本通達の改正が行われ、「他の者から支払を受ける損害賠償金の額は、その支払を受けるべきことが確定した日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるが、法人がその損害賠償金の額について実際に支払を受けた日の属する事業年度の益金の額に算入している場合には、これを認める。」（法基通 2-1-43）との規定が追加された。これは、不法行為に基づく損害賠償請求権の発生については原則としては同時両建説に立ちつつも、損失の発生段階において損害賠償請求権が具体的に確定していない場合等においては異時両建説の考え方を取り入れるものであり、制定趣旨としては、権利確定基準を厳格に適用することによる上記実務上の問題点を考慮してとのこととされている⁽⁶⁾。

なお、上記法基通 2-1-43 の射程範囲については「他の者からの支払」に限るのであって、本事例のように加害者が法人の役員や従業員の場合には適用されず同時両建処理をすべしとの見解がある⁽⁷⁾。これについては、国税庁の解釈によれば「例えば、役員の場合にはその行為が個人的なものなのか、それとも法人としてのものなのか峻別しにくいケースが多

い上、すべてのケースにおいて一律に判ずることが困難な面があることから、本通達を適用することには問題が多い。・・・相手方が法人の役員又は使用人であっても・・・権利侵害の事実の確定や過失割合の算定を待たねばその権利が確定しない場合には、私法上の権利の取得の時点ではなく、そのような事実などが確定した時点で損害賠償請求権を益金の額に算定することとなる。」とされている⁽⁸⁾。

上記解釈等に鑑みれば、部内職員の不正行為による場合、現金主義の選択適用を無条件に認めることは利益調整が行いやすくなる等適当ではない反面、一律に本通達の適用を排除し、同時両建説に基づき処理するのも好ましくないであろう。法人として横領の事実を把握しても横領等により得た資金使途が未把握な段階では権利確定主義に鑑みその段階では損失計上を留保せざるを得ない。その後資金使途が把握された段階で業務関連性のある費用を損金として認定し、それ以外の私的流用部分を損失計上した上で損害賠償請求権発生益を同時に計上し、さらにそれ以後法人が職員に対する損害賠償請求権を放棄した場合又は職員が無資力での貸倒れの場合には給与又は損失処理等行うなど具体的事実関係に則って各事業年度において処理すべきではないかと考える。

(3) 損失の発生時期と発覚時期の相違に伴う損害賠償請求権発生益の計上時期

税務上、ある事業年度において決算が確定した後、当該事業年度後のある時点で過年度決算に係る損益が何らかの理由で過大又は過小であることが明らかとなった場合の処理については、その内容に応じて遡って課税を修正するか明らかとなった事業年度の損益として認識するか取扱いが異なる。例えば、売上計上漏れ、費用の過大計上等そもそも当初の課税自体が誤りであったような場合や収益や費用の見積計算等が不合理又は税法に反して行われた場合などは遡及して課税の訂正を行

うことになる一方、後の事業年度において後法的に契約の解除、取消し等を行う場合には法的には遡及的に効力が生じるが、税務上は経済的側面に重点を置くといった視点から修正原因の生じた時点の事業年度において前期損益修正により損益を計上することとされている⁽⁹⁾。

ところで、本事例のように不法行為による損失が事後の事業年度において発覚したような場合、損失が確定していれば損失が発生した事業年度に遡って損金計上されることとなるが、これに合わせて発生する損害賠償請求権についてはどの時点で発生益として計上すべきかについては、(1)での議論と同様見解が分かれている。

主な判例として、ある法人の経理部長が架空外注費を計上し、当該金額を横領したところ後の事業年度の税務調査で上記事実が発覚した事案で、当該法人の経理部長に対する損害賠償請求権の発生をどの事業年度で益金計上すべきか争点になった事例について、第一審である東京地裁平成20年2月15日判決⁽¹⁰⁾

では、収益認識の基本原則である実現原則について、「収益に係る権利の確定時期に関する会計処理を、純粹に法律的視点から、どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないと考えるのは相当ではなく、現実的な処分可能性のある経済的利益を取得することが客観的かつ確実なものとなったかどうかという観点を加えて、権利の確定時期を判定することが、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものというべきである。」としつつ、損害賠償請求権の消滅時効の起算日が一般の債権と異なり、権利の発生時点ではなく被害者等が損害及び加害者を知ったときとしている(民法724条)特殊性に鑑み、「権利が法律上発生していても、その行使が事実上不可能であれば、これによって現実的な処分可能性のある経済的利益を客観的かつ確実に

取得したとはいえないから、不法行為による損害賠償請求権は、その行使が事実上可能となった時、すなわち、被害者である法人(具体的には当該法人の代表機関)が損害及び加害者を知った時に、権利が確定したものととして、その時期の属する事業年度の益金に計上すべきものと解するのが相当である。」として、税務調査により発覚した後の事業年度で益金計上すべしと判示した。

一方、当該事案の控訴審であり、本判決の先例と思われる東京高裁平成21年2月18日判決⁽¹¹⁾では、損害賠償請求権の発生・確定について の判例を参照しつつ「本件のような不法行為による損害賠償請求権については、通常、損失が発生した時には損害賠償請求権も発生、確定しているから、これらを同時に損金と益金とに計上するのが原則であると考えられる。」としつつ「本件のような不法行為による損害賠償請求権については、例えば加害者を知ることが困難であるとか、権利内容を把握することが困難なため、直ちには権利行使(権利の実現)を期待することができないような場合があり得るところである。このような場合には、権利(損害賠償請求権)が法的には発生しているといえるが、未だ権利実現の可能性を客観的に認識することができるとはいえないといえるから、当該事業年度の益金に計上すべきであるとはいえないというべきである。」として同時両建説に立ちながらも、その例外を認めている。どのような観点で、例外的に切離し処理が認められるかについては、「この判断は、税負担の公平や法的安定性の観点からして客観的にされるべきものであるから、通常人を基準にして、権利(損害賠償請求権)の存在・内容等を把握し得ず、権利行使が期待できないといえるような客観的状況にあったかどうかという観点から判断していくべきである。不法行為が行われた時点が属する事業年度当時ないし納税申告時に納税者がどういう認識でいたか(納税

者の主観)は問題とすべきでない。」とした上で、「本件損害賠償請求権につき、その存在、内容等を把握できず、権利行使を期待できないような客観的状況にあったということは到底できないというべきである。」と認定し、損失発生 of 各事業年度において損害賠償請求権の発生益を計上すべき旨判示した。なお、本件判決は最高裁平成 21 年 7 月 10 日決定⁽¹²⁾により上告不受理とされ、確定している。

ところで、収益計上の時期に関して及び
 とも参照している最高裁平成 4 年 10 月 29 日判決 について、これは、電力会社が電力計測装置の設定を誤って行い、供給先の会社はもちろん電力会社でさえその事実気づかず、12 年間にわたり、供給先の会社が本来支払うべき金額の約 2 倍程度の電気量を支払い続けたことが後日判明したものの、古い年分については過払金額が不明なこと等により後日両当事者で約 2 億円支払う合意を行った事例であるが、「上告人(供給先の会社)は、・・・一二年間余もの期間、電力会社による電気料金等の請求が正当なものであるとの認識の下でその支払を完了しており、その間、上告人はもとより電力会社でさえ、電力会社が上告人から過大に電気料金等を徴収している事実を発見することはできなかったのであるから、上告人が過収電気料金等の返還を受けることは事実上不可能であったというべきである。そうであれば、電気料金等の過大支払の日が属する各事業年度に過収電気料金等の返還請求権が確定したのものとして、右各事業年度の所得金額の計算をすべきであるとするのは相当ではない。上告人の電力会社に対する本件過収電気料金等の返還請求権は、昭和 59 年 12 月頃、電力会社によって、計量装置の計器用変成器の設定誤りが発見されたという新たな事実の発生を受けて、右両者間において、本件確認書により返還すべき金額について合意が成立したことによって確定したものとみるのが相当である。したがって、本

件過収電気料金等の返戻による収益が帰属すべき事業年度は、右合意が成立した昭和 60 年 3 月 29 日が属する本件事業年度であり・・・」と判示した。この判例では、電力会社が過収した事業年度ごとに供給先の会社の電力会社に対する不当利得返還請求権の発生益を認めるといった同時両建的な考えに立たず、一括返還金額が確定した後の事業年度で計上する旨判断しており、一見すると の考え方の先例と考えられなくはない⁽¹³⁾。

しかしながら、本件 の事例は、
 イ 不当利得返還請求権の債権者となるべき供給先の会社が過払いの事実を把握できなかったのみならず、債務者である電力会社もその事実を知らず、電力会社からの各事業年度ごとの返還の期待が不可能であった
 ロ 各事業年度ごとの過払金額の正確な測定が困難であり、本件合意金額の性格として、過払いの返還金額そのものというより、当事者同士での解決金的な色彩がかなり強いと認められること

等の要素を有しており、上記 、 の事例とは事実関係が異なることから、そのまま当てはめるのは適当でないと思われる。

この部内職員による横領に伴う損失の発生時期と発覚時期が相違した場合に損害賠償請求権発生益の計上時期をいつの時点にすべきかについては、確かに、不法行為に基づく損害賠償請求権の時効の起算日の特殊性や現実的な処分可能性のある経済的利益の取得といった担税力の観点からすると、 の見解は妥当とも考えられなくはない。

しかしながら、 のように、法人税法上の視点から公正処理基準を適用するに当たっては、税負担の公平や法的安定性の観点から客観的に損益を計算すべきであり、また、

イ 不法行為による損害賠償請求権の時効の起算日の規定の趣旨は被害者の損害等の事実を知りえない場合の損害賠償請求権の行使を担保するといった被害者保護のため

あり⁽¹⁴⁾、益金発生が起算日と同時期でなければならぬ必要性は特に認められないこと

□ の見解に関しては、何ゆえ法人の代表機関が知ったときなのか理由が明確でなく⁽¹⁵⁾、法人の組織の形態等によっては代表機関が知るタイミングに温度差があることから益金の計上時期が主観的になりがちで、また、仮に代表機関が加害者となった場合には形式的には法人は損害時に知ったことになり、事実上と同様の結果となること

ハ と異なり、被害者側は損害賠償請求権の発生事実を知らないものの、加害者側は自己に損害賠償の義務があることは認識しており、法人との雇用又は委任契約が形式的には継続している状況の中で加害者と雇主である法人との人的信頼関係が回復し、加害者の意識の変化に伴う損害賠償義務の履行が事実上不可能とはいえないこと

といった点を考慮すると、基本的には の見解が妥当と思われる。

なお、 では、同時両建の例外処理を認める基準として「通常人を基準にして、権利(損害賠償請求権)の存在・内容等を把握し得ず、権利行使が期待できないといえるような客観的状况にあったかどうかという観点から判断していくべき」としている。どのような事情であれば権利行使が期待できないかの基準が明確かつ具体的ではないが、私見としては、税負担の公平や法的安定性の観点等に鑑み、

のような事例に限ってのみ例外を認め、それ以外については極力異時両建処理を認めるべきではないと考える。

以上、本判決は の判決を基本に判断しており、上記のこれまでの検討結果を踏まえると本判決の結論は妥当と考えられる。

-
- (1) 伊藤義一『従業員の詐害行為による損失に係る損害賠償請求権の帰属時期』TKC 税研情報 2009 年 12 月号 1 頁)。
 - (2) 判例として代表的なものは下記のとおりであるが、学説として同時両建説に立つものとして、品川芳宣『判例解説』「昭和 54 年行政関係判例解説」274 頁以下(ぎょうせい)、異時両建説に立つものとして、高梨克彦『損失と損害賠償請求権との同時両建計上する通説・判例の崩壊現象』(シュトイエル 224 号 1 頁以下)がある。
 - (3) 最高裁昭和 43 年 10 月 17 日判決(税資 53 号 659 頁)。
 - (4) 東京高裁昭和 54 年 10 月 30 日判決(税資 109 号 127 頁)。
 - (5) 森ほか編著「法人税基本通達逐条解説(六訂版)」184 頁以下(税務研究会)、渡辺淑夫「法人税解釈の実際(第 2 版)」178 頁以下(中央経済社)参照。
 - (6) 渡辺・前掲注(5)182 頁。
 - (7) 上松公雄『不法行為による損害賠償請求権の益金算入の時期について争われた事例』(税務事例 41 巻 2 号 17 頁)。
 - (8) 森ほか・前掲注(5)186 頁。
 - (9) 渡辺・前掲注(5)199 頁以下、法基通 2-2-16 参照。
 - (10) 税資 258 号順号 10895 (<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2008/pdf/10895.pdf>)。
 - (11) 税資 259 号順号 11144 (<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2009/pdf/11144.pdf>)。
 - (12) 前掲注(11)順号 11243 (<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2009/pdf/11243.pdf>)。
 - (13) 増田英敏『不法行為による損害賠償請求権の益金計上時期』(TKC 税研情報 2008 年 10 月号 35 頁)。
 - (14) 加藤編「注釈民法(19)」376 頁(有斐閣)参照。
 - (15) 国の機関の事例ではあるが、大審院昭和 13 年 9 月 10 日判決(民集 17 巻 1731)によれば不法行為の損害賠償請求権の時効について、法人の場合には代表機関が損害等を知らなくても実務上の職務担当者がそれらを知ることによって時効が進行する旨判示している。